Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 33946 du rôle
Inscrit le 28 janvier 2014

Audience publique du 14 janvier 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre trois bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33946 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 janvier 2014 par Maître Jean-Philippe Lahorgue, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2006, 2007 et 2008, émis par le bureau d'imposition Luxembourg Y en date du 26 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2014 par Maître Jean-Philippe Lahorgue au nom de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Nour E. Hellal, en remplacement de Maître Jean-Philippe Lahorgue, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 décembre 2014.

Par deux courriers séparés du 3 mai 2013, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg Y de l'administration des contributions directes informa Monsieur ... de ce que le bureau d'imposition entend opérer des redressements par rapport à l'imposition des revenus des années 2006 à 2008, en se fondant sur le paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », les redressements étant repris sur les tableaux libellés comme suit :

Pour les années 2006 et 2007 :

Remarques concernant les redressements effectués :	*Montant déclaré*	*Montant taxé*
Résidence au Grand-Duché de Luxembourg *D'après les informations fournies, vous avez déménagé à Luxembourg-ville le 15 mai 2007* *Ainsi vous êtes considéré comme contribuable non-résident pour les années 2006 et 2007.* *Redressement de l'imposition d'après l'article 75ter LIR : Imposition collective en classe d'impôt 2 en tenant compte des revenus mondiaux.*		

Pour l'année 2008 :

Remarques concernant les redressements effectués :	*Montant déclaré*	*Montant taxé*
Résidence au Grand-Duché de Luxembourg *D'après les informations fournies, vous avez déménagé à Luxembourg-ville le 15 mai 2007* *Ainsi vous êtes considéré comme contribuable résident pour les années 2008 et antérieures.* *Redressement de l'imposition d'après l'article 157ter LIR : Imposition individuelle en classe 1. L'application de l'article 3d LIR n'est pas possible.*		

En date du 26 juin 2013, le bureau d'imposition Luxembourg Y, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 2006, 2007 et 2008, ci-après désignés par « les bulletins », en imposant le demandeur suivant les indications contenues dans les courriers précités du 3 mai 2013.

Contre ces bulletins, Monsieur ... introduisit par un courrier du 10 juillet 2013 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

A défaut de réponse du directeur, Monsieur ... a fait introduire par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 janvier 2014, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins. Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

S'agissant du recours en ce qu'il est dirigé contre le bulletin rectificatif visant les années 2006 et 2007 :

Le demandeur invoque la prescription à l'article 10, paragraphe 1 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, les droits d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurances sociales et fait valoir que la prescription de cinq ans trouverait application en l'espèce. La prescription de dix ans ne trouverait pas application en l'espèce, puisque, d'une part, il ne se serait pas dérobé à ses obligations déclaratives, les déclarations fiscales des années 2006 et 2007 ayant été introduites dans le délai légal, et, d'autre part, les faits à la base de la rectification ne reposeraient pas sur aucune inexactitude ou omission dans la déclaration fiscale, mais sur une analyse différente des pièces à la disposition de l'administration pour en déduire des nouvelles conséquences fiscales, de sorte que les conditions d'application de la prescription de dix ans ne seraient pas remplies. Il souligne encore que les pièces complémentaires demandées par l'administration constitueraient des compléments d'information suite aux déclarations introduites, dans lesquelles il aurait parfaitement déclaré être résident français avec son épouse et aurait donc mis l'administration en mesure de demander les informations nécessaires pour fixer les bases d'imposition dans les délais requis.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Plus particulièrement, il fait valoir que le demandeur aurait remis une déclaration incomplète dans la mesure où les revenus de l'épouse du demandeur n'y auraient pas été renseignés et que, pour le surplus, d'autres indications inexactes, notamment que l'épouse serait sans profession, y auraient figuré.

A cet égard, le délégué du gouvernement précise que les impositions rectificatives pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 considéreraient toujours le demandeur comme contribuable non résident, imposable collectivement avec son épouse selon les modalités régies par l'article 157ter de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », à la différence près que ces bulletins prendraient en considération également les revenus provenant d'une activité salariée française touchés par l'épouse, ceci afin de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus indigènes.

Le délégué du gouvernement précise que lors d'un contrôle plus approfondi du bureau d'imposition concernant l'année d'imposition 2011, il se serait avéré que l'épouse du demandeur aurait exercé un emploi salarié pour le compte d'un employeur français, bien que le demandeur ait toujours affirmé que tel ne serait pas le cas. Il souligne que pour pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 157ter LIR, le contribuable devrait déclarer non seulement ses revenus indigènes, mais la totalité de ses revenus perçus qu'ils soient de nature indigène ou étrangère. Or, en l'espèce, le demandeur aurait tout fait pour éviter que des informations concernant l'emploi salarié français de son épouse ne parviennent au fisc luxembourgeois puisqu'il aurait déclaré à diverses reprises que son épouse n'exercerait pas de profession. Or, conformément au paragraphe 166 AO, il appartiendrait au contribuable de remplir sa déclaration d'impôt avec diligence et sincérité, et qu'en l'espèce, des déclarations inexactes et incomplètes, en violation du paragraphe 166 AO, auraient été faites. Le délégué du gouvernement précise encore que par courrier du 18 décembre 2012, le demandeur aurait été invité à remettre différents avis d'imposition français et que par courrier du 17 janvier 2013, il aurait été invité à donner des explications sur son état civil. Dès lors, la prescription de dix ans prévue par l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 précitée trouverait application puisque le demandeur aurait fait des déclarations incomplètes et inexactes, les bulletins rectificatifs ayant retenu une imposition supplémentaire à travers une majoration des recettes par rapport à la déclaration d'impôt initiale eu égard aux revenus non déclarés de l'épouse.

Il est constant en cause que les bulletins rectificatifs litigieux ont été émis sur base du paragraphe 222 (1) n° 1 et 2 AO, qui dispose que « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhaltes einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid), erteilt, so findet soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt : 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ; 2. wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen.* […] ».

En vertu de la disposition précitée, et plus particulièrement de son point 1, l'émission d'un bulletin rectificatif est conditionnée plus particulièrement, d'une part, par la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux et, d'autre part, par le défaut de prescription de la créance du trésor au moment de l'établissement du bulletin rectificatif.

La prescription, consacrée par l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, disposant que « *La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* », est en principe acquise au terme d'un délai de cinq ans, à moins qu'aucune déclaration d'impôt n'ait été faite ou que la déclaration ayant été faite ait été incomplète ou inexacte, peu importe qu'il y ait eu intention frauduleuse ou non.

En l'espèce, il n'est pas contesté que le demandeur a introduit ses déclarations fiscales, de sorte que l'hypothèse d'un défaut de déclaration ne se trouve pas vérifié, le litige des parties

portant seulement sur la question de savoir si les déclarations faites ont été incomplètes ou inexactes.

Il se dégage des déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 que le demandeur a déclaré que son épouse serait sans profession et qu'il n'a dès lors pas déclaré des revenus dans le chef de son épouse. Les pièces relativement aux revenus de l'épouse n'ont été transmises que le 9 janvier 2013 par le mandataire du demandeur sur invitation afférente de l'administration des Contributions par courrier du 18 décembre 2012, étant relevé que dans ledit courrier du 9 janvier 2013, le demandeur a lui-même admis ne pas avoir déclaré les revenus de son épouse.

Or, du moment que le demandeur a fait une déclaration d'impôt sur le fondement de l'article 157ter LIR, les revenus de son épouse auraient dû être déclarés également, afin de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus indigènes.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que c'est à bon droit que la partie étatique a fait application de la prescription de 10 ans dans la mesure où le demandeur a fait des déclarations incomplètes, voire inexactes à propos des revenus à prendre en compte et plus spécifiquement à propos des revenus touchés par son épouse en France qui sont susceptibles d'avoir une conséquence sur sa propre imposition, étant donné que ces revenus sont à prendre en considération afin de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus indigènes.

Si le demandeur déclare à l'appui de son mémoire en réplique qu'il aurait fourni suite à la demande de l'administration des Contributions les informations relatives à la situation de son épouse, le tribunal constate, tel que relevé ci-avant, que ces informations n'ont été fournies qu'après l'établissement des bulletins initiaux sur demande afférente de l'administration des Contributions.

C'est encore à tort que le demandeur soutient que les déclarations inexactes se limiteraient à une interprétation des conséquences fiscales découlant des informations fournies, puisque l'exercice d'une activité salariée par l'épouse et l'existence de revenus de source française de l'épouse constituent des questions de fait et non pas des questions d'interprétation de la loi fiscale, étant relevé que le demandeur n'a pas pu se tromper sur la nécessité de fournir ces information puisque le formulaire afférent comporte une rubrique visant les revenus de l'époux.

Par ailleurs, l'affirmation du demandeur que ce ne serait qu'après l'écoulement du délai de prescription que l'administration aurait demandé des déclarations complémentaires n'est pas de nature à justifier son moyen fondé sur la prescription, étant donné que la circonstance que les informations ayant fait découvrir à l'administration des Contributions que le demandeur a fait des déclarations incomplètes dans ses déclarations d'impôt visant les années 2006 et 2007 ne sont apparues que postérieurement à la prescription de droit commun de 5 ans, n'est pas relevante. En effet, afin d'apprécier si le délai de prescription de 10 ans est applicable, il convient d'examiner si au moment des déclarations de l'impôt des déclarations incomplètes ont été faites. S'il s'avère par la suite que ces déclarations étaient incomplètes ou inexactes la prescription de 10 ans va jouer et l'administration est en droit d'en tirer des conséquences, à condition bien évidemment que la prescription de 10 ans n'est pas encore écoulée au moment de l'action de l'administration.

S'agissant ensuite des explications fournies par le demandeur dans son mémoire en réplique en relation avec la convention de double imposition entre la France et le Luxembourg, celles-ci sont à rejeter comme étant non pertinentes puisqu'elles tournent autour de la question de savoir si le demandeur percevait des revenus en France. Or, ce que l'administration a reproché au demandeur est la non-déclaration des revenus perçus par son épouse en France et non pas celle de revenus touchés par lui en France.

Dans la mesure où la prescription de 10 ans s'applique et dans la mesure où au moment de l'établissement des bulletins rectificatifs le 26 juin 2013, la prescription n'était pas encore acquise, c'est à bon droit que le bureau d'imposition a fait application de l'article 222 AO en retenant l'existence de faits nouveaux justifiant une imposition supérieure, en l'occurrence l'existence de revenus de l'épouse de source française, ayant des incidences sur le taux d'imposition applicable dans le cadre de l'imposition des revenus de source luxembourgeoise du demandeur par application de l'article 157ter LIR, qui dispose *in fine* « *Pour l'application de la disposition qui précède, les contribuables mariés ne vivant pas en fait séparés sont imposés collectivement au titre des revenus indigènes. Dans ce contexte, les revenus étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable*. »

Il s'ensuit que le moyen fondé sur la prescription est à rejeter comme étant non fondé.

A défaut d'autres moyens, le recours pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins rectificatifs des années 2006 et 2007 est rejeté.

S'agissant du bulletin rectificatif pour l'année 2008 :

Le demandeur reproche au bureau d'imposition de l'avoir imposé suivant la classe d'imposition 1 au motif qu'il serait résident fiscal luxembourgeois, alors que son épouse résiderait en France et que moins de 90 % des revenus de son foyer fiscal seraient de source luxembourgeoise.

Par rapport à ce bulletin, le demandeur soulève de prime abord l'incompétence du bureau d'imposition Luxembourg Y, en renvoyant à l'article 1er du règlement ministériel du 3 janvier 2000 modifiant le règlement ministériel modifié du 9 août 1993 fixant la compétence des bureaux d'imposition et de recettes de l'administration des Contributions directes, en vertu duquel le bureau Y aurait compétence exclusive pour les salariés résidant en France ou en Allemagne, de sorte que ce bureau ne pourrait procéder à la rectification d'un bulletin d'imposition dans lequel lui-même serait considéré comme résidant luxembourgeois.

C'est à bon droit que le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen d'incompétence soulevé par le demandeur. En effet, s'il est vrai qu'en vertu du règlement ministériel modifié du 9 août 1993, précité, le bureau Luxembourg Y est compétent pour les contribuables non-résidents, résidents en France, dans l'hypothèse où un bulletin rectificatif est émis sur le fondement du paragraphe 222 AO, c'est le bureau qui a émis le bulletin rectifié qui doit procéder à l'émission d'un bulletin rectificatif, même si ledit bulletin rectificatif a pour résultat que dorénavant l'intéressé relève d'un autre bureau d'imposition. Dès lors, s'agissant en l'espèce d'un bulletin rectificatif sur le fondement du paragraphe 222 AO, la circonstance qu'il a

été établi par le bureau ayant émis le bulletin initial n'est pas critiquable en termes de compétence.

Le demandeur soutient par ailleurs que le bulletin serait encore nul puisqu'il ne comporterait ni signature ni l'identification de son auteur, de sorte qu'il ne contiendrait ni la preuve de sa validité en tant qu'acte juridique, ni la preuve de la compétence de son auteur et *a fortiori* ne permettrait pas de vérifier un éventuel caractère décisionnel ainsi que la compétence de son auteur, la seule affirmation que le bulletin émanerait de l'administration des Contributions directes et plus particulièrement du bureau d'imposition Luxembourg Y n'étant pas suffisante.

C'est encore à bon droit que le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen, par référence à une jurisprudence de la Cour administrative du 26 novembre 2009, n° 25768C du rôle, que le tribunal est amené à suivre et ayant retenu que le paragraphe 211 AO n'impose pas formellement la signature du bulletin d'impôt par un responsable de l'administration et doit dès lors être interprété en ce sens qu'il ne requiert pas cette formalité et que la mention du bureau d'imposition ayant procédé à la fixation de la cote d'impôt est suffisante pour permettre au contribuable de vérifier la compétence de l'autorité ayant pris la décision d'imposition. Le bulletin litigieux contenant l'indication du bureau dont ils émanent aucun doute n'a pu subsister dans le chef du demandeur en ce qui concerne l'auteur du bulletin, ni quant au caractère décisionnel de celui-ci.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les deux moyens tenant à la légalité externe du bulletin sont à rejeter comme étant non fondés.

Pour le surplus, le demandeur conteste le bien-fondé de la décision retenue par le bureau d'imposition de le considérer comme contribuable résidant et de l'imposer suivant la classe d'impôt 1 et fait valoir qu'il devrait être considéré comme résidant fiscal français pour l'année en question.

A cet égard, il donne à considérer qu'un de ses enfants, en l'occurrence ..., habiterait en France à son adresse à … où résiderait quotidiennement son épouse. En application des paragraphes 13 et 14 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, intitulée Steueranpassungsgesetz, en abrégée « StAnpG », combinés avec l'article 3 LIR, il ne conviendrait pas de se borner à définir la résidence fiscale d'une personne par rapport à sa situation résidentielle supposée de fait, mais il faudrait tenir compte de l'intégralité des intérêts familiaux et économiques rattachant le contribuable à un Etat déterminé. En l'espèce, il se dégagerait des pièces du dossier qu'au regard de sa situation familiale, son centre d'intérêt économique et familial ne pourrait pas se trouver au Luxembourg. Il souligne encore qu'il ne serait divorcé ni séparé de fait.

A titre subsidiaire, s'il devrait être retenu qu'il est à considérer comme résident fiscal luxembourgeois, le demandeur conteste le refus par l'administration d'appliquer les dispositions de l'article 3 d) LIR, puisqu'il ressortirait de la lecture du bulletin d'imposition rectifié pour 2008 que plus de 90 % des revenus mentionnés seraient des revenus indigènes de source luxembourgeoise et imposables au Luxembourg.

Encore plus subsidiairement, dans l'hypothèse où l'article 3 d) LIR devrait être jugé inapplicable, le demandeur soutient que cette disposition violerait celles du Traité sur le

Fonctionnement de l'Union européenne, dans la mesure où il contreviendrait au principe de la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne. L'application de l'article 3 LIR constituerait ainsi une inégalité de traitement interdite par ledit traité tel qu'interprété notamment par un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 16 mai 2000.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ces moyens.

Il souligne que les déclarations du demandeur présentées au bureau d'imposition auraient été totalement incohérentes puisque par une lettre du 13 mai 2013, contrairement à ce qui est indiqué dans la requête introductive d'instance, le demandeur aurait dit avoir eu son domicile à ... pendant les trois années litigieuses, alors que le contraire découlerait de ses explications fournies à travers une prise de position du 9 janvier 2013.

Pareillement, un certificat de résidence datant du 23 janvier 2013 ferait ressortir à titre de résidence effective non plus son adresse française à ..., mais une adresse luxembourgeoise, ..., où résiderait d'ailleurs également sa mère, son épouse ainsi que ses trois neveux à partir du 15 mai 2007.

Le bureau d'imposition aurait ainsi en conséquence rectifié l'imposition de l'année 2008 en imposant le demandeur comme résidant, avec l'application de la classe d'impôt 1. S'y ajouterait que les revenus de l'épouse n'auraient pas non plus été pris en considération.

Le délégué du gouvernement donne à considérer que les indices clairs et nets afin de déterminer avec exactitude le domicile réel et/ou fiscal du demandeur seraient difficilement trouvables, puisque dans la requête introductive d'instance, le demandeur se bornerait à des informations sommaires et verserait par ailleurs au tribunal un certificat de résidence luxembourgeois. Le délégué du gouvernement ajoute qu'après une visite des lieux à l'adresse ... en novembre 2013 par le chef de bureau adjoint de l'administration des Contributions, il semblerait, du moins avec quelque certitude, qu'il ne s'agirait que de la mère du demandeur qui habite réellement à cette adresse et que le demandeur et son épouse demeurent effectivement ensemble avec leurs deux enfants à l'adresse en France. Ceci permettrait le cas échéant de conclure, en faisant abstraction des explications antérieures contraires, que la résidence effective du demandeur se trouvait en France pour chacune des années en cause, à savoir de 2006 à 2008. En relevant que le bureau d'imposition avait admis la résidence fiscale en France concernant les années 2006 et 2007, la partie étatique se rapporte, à la lumière des développements fournis par elle, à prudence de justice quant au statut fiscal du demandeur au titre de l'année 2008.

Il précise que dans l'hypothèse où le tribunal retiendrait que le demandeur était à qualifier de non résidant pour l'année 2008, il y aurait aussi lieu d'en tirer toutes les conséquences qui s'imposent au vu de la législation luxembourgeoise, et non pas uniquement de façon ponctuelle de certaines de ses dispositions et notamment le bénéfice de la classe 2 comme semble le souhaiter le demandeur. Ainsi, il conviendrait d'ajouter les revenus français perçus par l'épouse aux autres revenus luxembourgeois afin de déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus indigènes.

S'agissant de l'article 3 d) LIR, le délégué du gouvernement fait valoir que dans la mesure où le demandeur s'était déclaré comme non résidant et ensuite a produit les affirmations

contradictoires concernant ce statut, sans pour autant à aucun moment former avec son épouse une demande conjointe pour son application tel que requis par l'article 3 d) LIR, ce serait à juste titre que le bureau d'imposition n'aurait pas appliqué cette disposition, qui ne serait applicable que sur demande.

Les contestations du demandeur visant l'année 2008 portent sur l'imposition individuelle suivant la classe d'impôt 1 telle que retenue par le bureau d'imposition, par opposition à la classe d'impôt 2 telle que retenue par ledit bureau pour les années antérieures.

L'article 119 (1) et (3) LIR délimite les contribuables rentrant dans la classe d'impôt 1 et 2 en les termes suivants :

« *(1) La classe 1 comprend les personnes qui n'appartiennent ni à la classe 1a ni à la classe 2.* »

« *(2) La classe 2 comprend*

a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 ou 3bis,

b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,

c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».

Il est constant en cause que le demandeur et son épouse ne rentrent pas, pour l'année d'imposition litigieuse, dans les hypothèses visées par les points b) et c) de l'article 119 (3) LIR. Au regard des contestations du demandeur, il y a lieu de vérifier s'il remplit avec son épouse les conditions déterminées par le point a) de l'article 119 (3) LIR, étant entendu qu'à partir du moment où ils ne rentrent pas dans le champ d'application de cette disposition, ils devront être rangés soit dans la classe d'imposition 1a telle que définie par l'article 119 (2) LIR, non alléguée en l'espèce, soit à défaut dans la classe 1.

L'article 3 LIR dispose que « *sont imposés collectivement*

a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;

b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;

c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire;

d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pourcent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants ».

Il découle de cette disposition que des époux sont notamment imposés collectivement si les deux époux sont ou deviennent contribuables résidents au cours de l'année d'imposition en question, soit revêtent cette qualité au début de l'année d'imposition et s'ils ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire, respectivement sur

demande, si l'un des époux est résident et l'autre est non-résident et si l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pourcent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition.

En l'espèce, il n'est pas contesté en cause que le demandeur et son épouse n'ont pas vécu en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une décision d'une autorité judiciaire, de sorte qu'il convient d'examiner s'ils sont à considérer comme contribuables résidents, étant relevé que le bureau d'imposition a retenu un déménagement du demandeur à Luxembourg-ville en mai 2007.

L'article 2 LIR disposait, dans sa teneur applicable à l'année d'imposition 2008, que « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents ou comme contribuables non résidents, suivant qu'elles ont ou qu'elles n'ont pas leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché.* […] »

Cette disposition légale soumet la qualité de contribuable résident à la condition d'avoir son domicile fiscal ou son séjour habituel au Grand-Duché de Luxembourg. Ces deux notions sont précisées respectivement par les §§ 13 et 14 StAnpG.

Aux termes du § 13 StAnpG: « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird* », tandis qu'aux termes du § 14 StAnpG: « *(1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* ».

Le § 13 StAnpG définit dès lors le domicile fiscal comme le lieu où le contribuable a la possession d'une habitation dans des conditions permettant de conclure qu'il la conservera et en fera usage. Cette notion suppose ainsi la possession matérielle d'une habitation, ainsi que « *des circonstances de fait* [dont] *résulte l'intention de conserver et d'occuper une habitation dans le pays* » (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 5714, commentaire des articles, ad art. 3).

Concernant la question de l'existence d'un domicile fiscal du demandeur et le cas échéant de son épouse au Luxembourg sur base de sa situation factuelle, le tribunal relève, de concert avec la partie étatique, que le bureau d'imposition a reçu de la part du demandeur des informations contradictoires sur son domicile fiscal respectivement sa résidence fiscale.

En effet, si dans le cadre de sa déclaration de l'impôt, déposée le 21 avril 2009, le demandeur a déclaré résider avec son épouse à ... en France, sur question du bureau d'imposition par un courrier du 18 décembre 2012, il a informé ledit bureau à travers un courrier de son avocat du 9 janvier 2013, qu'il aurait déclaré par erreur sa résidence fiscale en France et qu'en réalité lui-même aurait son domicile fiscal au Luxembourg, en faisant référence à un certificat de résidence au Luxembourg. Par un courrier du 24 janvier 2013, le demandeur a fait parvenir au bureau d'imposition un certificat de résidence suivant lequel il habiterait depuis mai 2007 à

Luxembourg, …, tandis que dans un courrier de son mandataire du 13 mai 2013, il conteste être résident fiscal luxembourgeois puisque son épouse et son fils habiteraient en France et que partant son centre familial et économique se situerait en France, laissant dans le vague où lui-même habiterait.

Le tribunal relève encore que la plupart des pièces jointes à la déclaration de l'impôt visant l'année 2008, et plus particulièrement un contrat de bail, les pièces relatives à l'acquisition d'un immeuble à Luxembourg, diverses factures de fournitures et des pièces bancaires renseignent comme adresse du demandeur celle à ..., tandis qu'un bulletin de fixation de la valeur unitaire et un avis d'échéance d'un assureur renseignent l'adresse au Luxembourg, ...

Le tribunal constate que la position de la partie étatique est, en substance, celle de dire qu'au regard des indications contradictoires fournies par le demandeur quant à sa résidence, le bureau d'imposition aurait été amené à le considérer, pour l'année 2008, comme étant résident luxembourgeois au vu du certificat de résidence produit par lui, et que ce ne serait que par la suite, et plus particulièrement après vérification faite à l'adresse à Luxembourg, ... par le chef de bureau adjoint de la division du contentieux de l'administration des contributions directes, qu'il est apparu que le demandeur n'habite pas à cette adresse, mais que seulement sa mère y habite et que le demandeur habite effectivement en France avec son épouse. Si cette vérification n'a été faite qu'en 2013, la partie étatique en a déduit tout de même des conclusions sur l'année 2008, en ce que le demandeur n'aurait pas non plus résidé durant 2008 au Luxembourg.

Le tribunal est amené à retenir qu'au regard des éléments actuellement à sa disposition, étant relevé que dans le cadre du recours en réformation dont il est saisi son analyse doit porter sur les informations à sa disposition au jour où il statue, et plus particulièrement au regard du résultat des vérifications sur place faites par le bureau d'imposition, il ne peut pas être retenu que le demandeur, ni d'ailleurs son épouse, ait eu sa résidence ou son domicile fiscal au Luxembourg en 2008, les deux ayant habité en France et étant partant à considérer comme contribuables non-résidents avec les conséquences en découlant en vertu de l'article 157ter LIR dont l'application a été demandée par le demandeur.

Il s'ensuit que c'est à tort que le bureau d'imposition a imposé le demandeur individuellement et l'a rangé dans la classe d'impôt 1 au motif que lui-même aurait été résident fiscal en 2008.

Le bulletin rectificatif de l'année 2008 doit partant être réformé en ce sens, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens du demandeur fondés sur la non application de l'article 3 d) LIR par le bureau d'imposition, cet examen devenant surabondant, et le dossier est renvoyé au bureau d'imposition pour procéder à l'imposition conformément à ce qui a été retenu ci-avant, en prenant plus particulièrement en compte les revenus de source française de l'épouse du demandeur, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement.

Eu égard à l'issue du litige, le tribunal fait masse des frais et les impose pour deux tiers au demandeur, et pour un tiers à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, réforme le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 émis le 26 juin 2013 en ce sens que c'est à tort que le bureau d'imposition a considéré le demandeur comme contribuable résident et l'a en conséquence imposé individuellement par application de la classe de l'impôt 1;

renvoie le dossier au bureau d'imposition ;

pour le surplus, déclare le recours non justifié, et en déboute ;

fait masse des frais et les impose pour deux tiers au demandeur et pour un tiers à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 14 janvier 2015 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16 janvier 2015
Le greffier du tribunal administratif